CONSEIL D'ETAT
==========
No 48.561

Projet de règlement grand-ducal

déterminant les conditions de qualification professionnelle des réviseurs d'entreprises en exécution de la loi du [...] relative à la profession de l'audit.

Supprimé : -----

Avis du Conseil d'Etat

(19 janvier 2010)

Par dépêche du 30 septembre 2009, le Premier Ministre, ministre d'Etat, a demandé l'avis du Conseil d'Etat au sujet du projet de règlement grand-ducal sous rubrique. Au texte du projet de règlement grand-ducal proprement dit, élaboré par le ministre de la Justice, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles.

Les avis de l'Institut des réviseurs d'entreprises et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'Etat par dépêches respectivement du 14 octobre 2009 et du 8 janvier 2010.

Considérations générales

Le projet de règlement tire sa base juridique de la loi relative à la profession de l'audit, votée par la Chambre des députés le 16 décembre 2009 (*doc. parl. n° 5872*), et en particulier de l'article 3, paragraphe 2, lettre a) et de l'article 8, paragraphe 2, lettre a). Le projet de règlement est inspiré de dispositions du règlement grand-ducal modifié du 29 janvier 1993 déterminant les conditions de qualification professionnelle des réviseurs d'entreprises. Les principales modifications introduites par le projet sous avis se rapportent à des dispositions de la directive 2006/43/CE qui ne sont pas destinées à être transposées par la prédite loi relative à la profession de l'audit, en particulier les connaissances théoriques requises en application de l'article 8 de ladite directive.

Examen des articles

Observation préliminaire

Le Conseil d'Etat propose, lorsqu'un article du règlement grand-ducal projeté est cité, de faire abstraction des termes « du présent règlement grand-ducal ».

Préambule

Sur le plan formel, le projet de règlement devra être complété par un préambule. A ce titre, le Conseil d'Etat renvoie à ses observations à l'endroit de l'article 3 et propose de rédiger le préambule comme suit:

« Vu la loi du … relative à la profession de l'audit, et notamment ses articles 3(2) a) et 8(2)a);

Vu la loi modifiée du 18 juin 1969 sur l'enseignement supérieur et l'homologation des titres et grades étrangers d'enseignement supérieur, et notamment son article 9;

Vu la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil;

Vu l'avis de la Chambre de commerce;

Notre Conseil d'Etat entendu;

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et de Notre Ministre de l'Enseignement supérieur et de la Recherche et après délibération du Gouvernement en Conseil; ».

Article 1er

L'article 1er précise la qualification professionnelle requise en distinguant quatre catégories de candidats:

- les personnes qui ont la formation requise et qui bénéficient d'allégements parce qu'elles présentent un certificat de formation complémentaire, justifient de l'accomplissement d'un stage professionnel et produisent un diplôme sanctionnant un examen d'aptitude professionnelle;
- les personnes agréées dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen;
- les personnes qui remplissent les conditions d'agrément dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen; et
- les personnes qui sont titulaires d'un agrément dans un pays tiers imposant soit les mêmes conditions, soit des conditions équivalentes et assurant la réciprocité aux réviseurs d'entreprises luxembourgeois.

D'un point de vue formel, le Conseil d'Etat propose de supprimer les termes « section » et, à l'instar du règlement grand-ducal modifié du 29 janvier 1983, de désigner les quatre catégories de candidats uniquement par une lettre majuscule.

Par conséquent, les références aux « sections » figurant dans les autres articles du projet sous rubrique devront être supprimées et les quatre catégories de candidats devront être désignées par un renvoi à l'article 1er respectivement *sub* A, B, C ou D.

Toujours d'un point de vue formel, le Conseil d'Etat propose de remplacer la formulation « portant sur la législation luxembourgeoise dans le domaine » figurant dans les lettres b) de chaque catégorie par « portant sur la législation applicable au Luxembourg en matière de ».

Le Conseil d'Etat note que les auteurs du projet de règlement grand-ducal ont, aux derniers alinéas de l'article 1er, prévu l'obligation pour la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF) d'établir, par voie de règlement, une liste des agréments visés sous B et D de cet article.

S'ensuit une description d'une commission consultative désignée par la CSSF et l'obligation d'une révision périodique de la liste des agréments.

Ces dispositions risquent d'encourir la sanction de la non-application en vertu de l'article 95 de la Constitution alors que l'article 108*bis* de la Constitution s'oppose à ce que le pouvoir normatif soit attribué à la CSSF par voie de règlement grand-ducal, cette compétence étant réservée au seul législateur. Un pouvoir réglementaire de la CSSF résulte de l'article 9, paragraphe 2, de la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier et de l'article 57, paragraphe 3, lettre f) de la loi relative à la profession de l'audit qui sert de base légale au projet de règlement sous examen.

Partant, le Conseil d'Etat propose de supprimer les derniers alinéas de l'article 1er et de ne garder, dans cet article, que l'énumération des différentes catégories de candidats.

La CSSF pourra toujours instituer une commission consultative dans le cadre de son propre pouvoir réglementaire et en fixer la composition. Aussi les références contenues dans le projet de règlement grand-ducal à cette commission consultative sont-elles à supprimer.

Article 2

L'article 2 traite de la qualification théorique des candidats, en reprenant les dispositions afférentes de la directive 2006/43/CE, en particulier la liste des cours inscrite à l'article 8 de cette directive.

D'un point de vue formel, le paragraphe 1er devra commencer comme suit:

> « (1) Le ou les diplômes visés à l'article 1er, *sub* A, point a), doivent être reconnus par les autorités compétentes … »

De même, le paragraphe 2 commencera comme suit:

> « (2) Le ou les diplômes visés à l'article 1er, *sub* A, point a), doivent porter sur les matières suivantes … »

Le paragraphe 2 de l'article sous examen énumère, à côté des matières devant être couvertes par les diplômes visés à l'article 1er, sub A, point a), un nombre minimal de crédits ECTS (*European Credit Transfer and Accumulation System*). La directive 2006/43/CE ne prévoit pas une telle pondération. La colonne de droite dans chacun des deux tableaux devra être supprimée, car elle prévoit des exigences qui ne sont pas prévues dans la directive qu'il s'agit de transposer.

Le paragraphe 3 est à supprimer, dans la mesure où il oblige la CSSF, sur avis de la commission consultative, d'établir une liste de diplômes de master ou équivalents qui correspondent aux conditions des paragraphes 1er et 2 de l'article 2. Le Conseil d'Etat renvoie à ses observations faites à l'endroit du dernier alinéa de l'article 1er.

Au paragraphe 4, le Conseil d'Etat propose de remplacer le bout de phrase « la (les) matière(s) qui devra (devront) être complétée(s) » par « la

ou les matières qui devront être complétées » et les mots « la (les) matière(s) » par « la ou les matières ».

Au paragraphe 9, le bout de phrase « il(s) pourra (pourront) être complété(s) » devra être remplacé par « il ou ils pourront être complétés ».

Article 3

L'article 3 organise la formation complémentaire qui sera sanctionnée par des épreuves d'évaluation organisées par l'Université du Luxembourg donnant lieu à un certificat de formation complémentaire.

Le Conseil d'Etat rappelle que, d'une part, le préambule du règlement grand-ducal sous rubrique, ainsi qu'il l'a indiqué, devra non seulement se référer, comme base légale, à la loi relative à la profession de l'audit, mais également à la loi modifiée du 18 juin 1969 sur l'enseignement supérieur et l'homologation des titres et grades étrangers d'enseignement supérieur. L'article 9 de cette loi précise en effet que « des règlements grand-ducaux à prendre sur avis du Conseil d'Etat organiseront les stages professionnels ou de formation spécialisée que le candidat doit, le cas échéant, accomplir après l'homologation, avant d'être admis à certaines professions ». Ce n'est que sur la base combinée de la loi relative à la profession de l'audit et de cette loi de 1969 que le règlement grand-ducal sous examen trouvera son fondement légal.

D'autre part, du fait de son autonomie de gestion, la CSSF n'a certainement pas besoin d'une habilitation spécifique pour conclure une convention. Il appartient à la seule CSSF d'organiser les modalités de l'épreuve d'évaluation. Aussi les références à la convention à conclure entre l'Etat, la CSSF et l'Université du Luxembourg, figurant notamment aux paragraphes 1er , 7 et 8, devront-elles être supprimées.

Tenant compte, d'abord, du fait que c'est la CSSF et non l'Université du Luxembourg qui doit délivrer le certificat de formation complémentaire, puisque c'est la CSSF qui organise et surveille l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et, ensuite, que ne s'agissant pas d'un acte de faveur ou de grâce les diplômes sont délivrés et non octroyés, le paragraphe 1er s'écrira comme suit:

> « (1) Le certificat de formation complémentaire, visé à l'article 1er, *sub* A, point b), *sub* B, point b), *sub* C, point b), et *sub* D, point b) est délivré par la CSSF sur base de l'évaluation des résultats aux épreuves qu'elle aura organisées. »

Ni l'article 3 ni aucune autre disposition légale ou réglementaire n'interdit à la CSSF d'avoir recours à un tiers dans l'organisation des épreuves, que ce tiers soit établi au Luxembourg ou à l'étranger.

Eu égard à l'autonomie de gestion de la CSSF, les paragraphes 2 et 3 doivent être supprimés. Les paragraphes 5 et 6 peuvent être maintenus et deviendront les paragraphes 2 et 3.

D'un point de vue formel, le paragraphe 6 (3 selon le Conseil d'Etat), point b) s'écrira comme suit:

« (3) Les personnes visées à l'article 1er, *sub* B, C et D, présentent à la CSSF une copie certifiée conforme des documents mentionnés *sub* B, point a), *sub* C, point a) et *sub* D, point a).»

Au point a) de ce même paragraphe, il faudra écrire: « l'article 1er, *sub* A ».

Au regard des considérations précitées, les paragraphes 7 et 8 devront encore être supprimés.

Le paragraphe 9 (4 selon le Conseil d'Etat) de l'article 3 prévoit une dispense pour les candidats ayant suivi une formation de master en audit organisée par l'Université du Luxembourg. Se pose ainsi la question de savoir si un étudiant, ayant suivi un master couvrant l'une ou plusieurs des matières requises à l'article 1er, *sub* A, point b), au titre de la formation complémentaire dans une autre université ou grande école, peut également bénéficier d'une telle dispense.

Pour le Conseil d'Etat, au regard des libertés fondamentales consacrées au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la qualification universitaire du candidat dans des matières équivalentes enseignées à l'étranger doit également être prise en compte et une dispense, totale ou partielle, le cas échéant, accordée. Aussi, sous peine de voir le paragraphe 9 (4 selon le Conseil d'Etat) sanctionné pour violation des règles communautaires, le Conseil d'Etat propose-t-il de rédiger celui-ci de la manière suivante:

« (4) Les candidats ayant suivi et réussi les épreuves portant sur les mêmes matières dans le cadre d'une formation de master en audit organisée par l'Université du Luxembourg ou dans un établissement d'enseignement agréé dans un Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen préalablement à leur admission au stage professionnel sont dispensés de passer les épreuves correspondantes du certificat de formation complémentaire. »

Le projet de règlement grand-ducal sous examen devra également prévoir une procédure lorsqu'une dispense est demandée par des candidats qui ont suivi une formation à l'étranger équivalente au master en audit organisée par l'Université du Luxembourg.

Article 4

L'article 4 précise les conditions d'admission au stage et son déroulement ainsi que la durée et la fin du stage. Outre les modifications rédactionnelles déjà soulignées à propos des articles précédents, le Conseil d'Etat considère qu'il y a lieu de procéder aux modifications rédactionnelles suivantes:

- paragraphe 3, point b): il y a lieu de remplacer « Etat tiers » par « pays tiers »;
- paragraphe 6, point b): la référence à la commission consultative est à supprimer;
- paragraphe 7: la référence à la commission consultative est à supprimer et il faudra remplacer « au(x) diplôme(s) » par « au diplôme »;

- paragraphe 8: la distinction entre les deux alinéas devra être plus prononcée, alors que le projet de règlement grand-ducal dans la version soumise à l'avis du Conseil d'Etat peut être lu comme ne comportant qu'un seul alinéa.

Les titres intermédiaires figurant à l'article 4 sont à supprimer, comme ne correspondant pas à une bonne pratique légistique.

Article 5

L'article 5 fixe les modalités de l'examen d'aptitude professionnelle. Au deuxième tiret de la lettre d) du paragraphe 3, le diplôme étranger comprenant les matières autorisant une dispense devra être mentionné à côté du diplôme du master en audit.

Article 6

L'article 6 détermine la composition du jury d'examen.

Le point b) du paragraphe 8 prévoit que les décisions du jury sont sans recours. S'agissant d'une décision faisant grief, la décision du jury est susceptible d'un recours en annulation devant les juridictions administratives, nonobstant toute disposition contraire dans un règlement grand-ducal. L'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit en effet qu'un recours en annulation est ouvert même contre les décisions qualifiées par les lois ou les règlements de définitives ou en dernier ressort. Le Conseil d'Etat tient à souligner que l'interdiction d'un recours contre une décision du jury ne figure, et ce à juste titre, pas dans le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 portant organisation du stage judiciaire et réglementant l'accès au notariat. Le Conseil d'Etat exige dès lors de supprimer le point b) du paragraphe 8, qui ne comportera que la phrase suivante:

« (8) Le jury prononce l'admission, l'ajournement partiel ou l'ajournement total du candidat. »

Le Conseil d'Etat demande aussi la suppression du paragraphe 10. Il appartient en effet, comme déjà expliqué à l'endroit de l'article 3, à la seule CSSF de préciser, si elle l'estime nécessaire, les modalités de l'examen.

Articles 7 et 8

Les dispositions transitoires finales sont inscrites aux articles 7 et 8.

*

Outre les modifications purement formelles proposées par le Conseil d'Etat lors de l'examen des articles précédents du projet de règlement grand-ducal, il faudra s'interroger si l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal pourra se faire à la même date que celle de la loi relative à la profession de l'audit. Si tel ne peut pas être le cas, l'article 8, paragraphe 1er devra être modifié pour fixer une mise en vigueur soit à une date

déterminée, bien entendu sans effet rétroactif, soit après un certain délai après publication au Mémorial.

Article 9

L'article 9 contient la formule exécutoire, qui sera à redresser comme suit:

« **Art. 9.** Notre Ministre des Finances et Notre Ministre de l'Enseignement supérieur et de la Recherche sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent règlement qui sera publié au Mémorial. »

Ainsi délibéré en séance plénière, le 19 janvier 2010.

Le Secrétaire général, Le Président,

s. Marc Besch s. Georges Schroeder

Mis en forme : Allemand (Allemagne)